

**VENTAS Y SERVICIOS – NUEVO TEXTO – ART.8 LETRA E, ART.55 –
REGLAMENTO LIVS – ART.12 – CIRCULAR N°26 DE 1986 – (ORD. N° 1474, DE
03.05.2022)**

Tratamiento tributario IVA de anticipos entregados en virtud de una licitación adjudicada a suma alzada.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento tributario IVA de anticipos entregados en virtud de una licitación adjudicada por el contribuyente bajo la modalidad de contratación bajo el sistema de suma alzada.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su presentación, el consorcio se adjudicó la licitación para el diseño y construcción de un proyecto que considera la ejecución completa de las etapas de diseño y construcción, pero no la concesión temporal de su explotación.

La modalidad de contratación es bajo el sistema de precio a suma alzada con proyecto y precio proporcionado por el oferente a quien se adjudique la obra.

Agrega que la construcción de la obra presenta particularidades especiales distintas de una obra civil convencional ya que se requieren materias primas especiales que deben ser adquiridas con antelación al inicio de la fabricación, inmediatamente después de la firma del contrato y durante la fase de fabricación, la que puede durar 12 meses. Este esquema implica una fuerte inversión en el exterior de cerca de la totalidad de los recursos presupuestados, antes de la llegada de los primeros componentes de la obra a Chile.

Por esa razón, las bases de licitación indican que el contratista podrá solicitar, y sólo por una vez, dentro de los primeros 60 días del contrato, anticipo por materiales no importados y anticipo por importaciones, por el cual el contratista deberá entregar una o más boletas bancarias por el monto total del anticipo entregado, con el fin de caucionar su correcta devolución.

Los anticipos por materiales serán descontados de los estados de pago más inmediatos, a medida que dichos materiales se incorporen a la obra, debiendo, en todo caso, quedar ellos totalmente amortizados en el último estado de pago.

El contribuyente argumenta que las sumas entregadas por SERVIU no tienen la calidad jurídica de un pago parcial del contrato general de construcción, razón por la cual dichos montos no deben ser facturados con IVA, por cuanto conforme al artículo 1996 del Código Civil, al suministrar el contratista los materiales que serán empleados en ella, como ocurre en los contratos ejecutados a suma alzada, la convención sería de venta. Siendo así, y según lo dispuesto en el artículo citado, la venta no se perfeccionaría sino por la aprobación de quien ordenó la obra, por lo que, mientras ello no ocurra, las partes no tienen las obligaciones y derechos propios del contrato de compraventa, esto es, ni el vendedor puede exigir el pago del precio, ni el comprador puede demandar la entrega de la cosa.

Luego, solicita confirmar que:

- 1) El contrato de construcción de obra civil en análisis tiene la naturaleza jurídica de un contrato general de construcción a suma alzada.
- 2) Los anticipos que serán entregados por el SERVIU no tienen la naturaleza jurídica de pago parcial por el contrato general de construcción, sino que constituyen un pasivo para la sociedad; y,
- 3) El descuento que se realizará en cada estado de pago hasta el completo reintegro del anticipo como modo de cumplimiento de la obligación de restitución total tiene la naturaleza jurídica de compensación legal. De este modo, confirmar que no procede que la sociedad emita una factura por la recepción del anticipo por no tratarse de un pago del contrato general de

construcción, bastando que la sociedad emita un documento privado que acredite la recepción del anticipo.

En caso que ello sea rechazado, se solicita confirmar que la sociedad se encuentra facultada para, alternativamente, emitir las facturas respectivas dentro de los diez días siguientes a la aprobación por parte del SERVIU de cada estado de avance de la obra, debiendo en todo caso corresponder al período en que ellas se efectuaron.

II ANÁLISIS

La letra e) del artículo 8° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), grava como hecho gravado especial asimilado a servicio a los contratos de instalación o confección de especialidades y a los contratos generales de construcción, sean éstos a suma alzada o por administración.

A su vez el artículo 12 del Reglamento de la LIVS, define al contrato general de construcción como aquel que, sin cumplir con las características específicas de un contrato de instalación o confección de especialidades, tiene por finalidad la confección de una obra material inmueble nueva que incluya a lo menos dos especialidades.

Por su parte, el inciso segundo del artículo 55 de la LIVS dispone expresamente para este tipo de contratos que la factura debe emitirse en el momento en que se perciba el pago del precio del contrato, o parte de éste, cualquiera que sea la oportunidad en que se efectúe dicho pago.

Luego, considerando que en el presente caso las propias bases de licitación (ver N° 20) establecen expresamente que las sumas que tiene derecho a solicitar el contratista, por una sola vez dentro de los primeros sesenta días del contrato, tienen la calidad de anticipo, indudablemente que forman parte del precio del contrato general de construcción, debiendo ser facturadas conforme lo dispone el artículo 55 de la LIVS.

Al respecto, cabe agregar que los contratos generales de construcción a suma alzada tributariamente difieren de los contratos de compraventa de bienes corporales inmuebles, en aspectos esenciales tales como es el establecimiento del hecho gravado, la oportunidad de devengo del impuesto, la base imponible y, en lo que dice relación con la consulta, el momento de emisión de la factura¹.

Luego, no corresponde aplicar a los contratos de construcción a suma alzada las normas tributarias sobre emisión de facturas, propias a los contratos de compraventa de bienes corporales inmuebles, pues ambas convenciones son tributariamente distintas, con normas particulares sobre emisión de documentos.

En cuanto a la posibilidad de postergar la emisión de la factura hasta el décimo día posterior a la terminación del período en que se hubieren realizado las operaciones, según lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 55 de la LIVS, cabe señalar que, por norma general ello es posible sólo en el caso de las ventas y no en la prestación de servicios².

Sin embargo, conforme instruye la Circular N° 26 de 1986, Título IV, N° 12, dicha postergación es aplicable a los contribuyentes de la actividad de la construcción obligados a emitir factura por sus operaciones.

Con todo, dicha postergación sólo puede ser efectuada hasta el décimo día posterior a la terminación del período en que se hubieren realizado las operaciones, entendiéndose por éstas aquellas que generan la emisión de la documentación.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado se informa que:

¹ Oficio N° 4030 de 1987.

² Circular N° 103 de 1979, Título II, letra A), N° 2.

- 1) De acuerdo a las bases de licitación el proyecto implica la construcción de una obra material inmueble nueva, por lo que efectivamente el contrato, para efectos tributarios, califica como un contrato general de construcción, pactado a suma alzada.
- 2) Luego, las sumas entregadas por el SERVIU al contratista, según las bases de licitación, tienen la calidad de anticipo y forman parte del precio del contrato.
- 3) Dicho anticipo debe facturarse, conforme al inciso segundo del artículo 55 de la LIVA al momento en que el contratista perciba el respectivo anticipo.

En el caso analizado, el contratista está facultado para postergar la emisión de la factura hasta el décimo día posterior a la terminación del período en que se hubieren realizado las operaciones, entendiéndose por éstas aquellas que generan la emisión de la documentación.

En el caso en consulta, la operación que genera la emisión de la documentación que se desea postergar es la entrega del anticipo, por lo que el contratista podrá emitir la factura hasta el décimo día posterior al período en que se percibió dicho anticipo, debiendo en todo caso corresponder su fecha de emisión al período en que éste fue percibido.

HERNÁN ANDRÉS FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 1474, de 03-05-2022
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos